



CRITERIO A SEGUIR PARA EL RECONOCIMIENTO DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES EN CONTABILIDAD NACIONAL Y CONTABILIDAD PÚBLICA.

Madrid, 21 de mayo de 2020

Se ha planteado por diversas Comunidades Autónomas consulta acerca del tratamiento contable de las subvenciones y, en particular, de los anticipos abonados al beneficiario, tanto en términos de contabilidad nacional; como de acuerdo con el marco conceptual del régimen de contabilidad pública. Por su interés, así como para garantizar un tratamiento homogéneo por parte de todas las Administraciones Públicas, se considera conveniente la redacción de esta nota

El Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, dedica su Norma de reconocimiento y valoración 18ª a las Transferencias y Subvenciones señalando que ambas comparten la naturaleza de “entrega sin contraprestación”; si bien las transferencias, a diferencia de las subvenciones, se destinan a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Sin perjuicio de tal diferenciación, lo cierto es que, en general, el tratamiento contable en la entidad concedente y el beneficiario (en cuanto al momento del registro del gasto/ingreso) es similar, con las especialidades, en su caso, de las que sean otorgadas por las entidades públicas propietarias a sus entidades dependientes (apartado 4 de la NRV 18ª del PGCP).

En el ámbito de la contabilidad nacional, el SEC 2010 también distingue entre transferencias y subvenciones, pero de forma sustancialmente diferente al PGCP. Así ambas comparten la característica de ser pagos sin contrapartida, si bien la diferencia radica en la finalidad y naturaleza del receptor de unas y otras:

- Las subvenciones se destinan a productores residentes y por tanto el pago sin contrapartida de la Administración está destinado a financiar una actividad productiva a realizar por entidades pertenecientes al sector institucional de las sociedades no financieras, de las instituciones financieras y del sector de hogares en su condición de productores (empresarios o profesionales individuales)
- Las transferencias se destinan a financiar a los hogares, fundaciones y entidades sin ánimo de lucro, así como a entidades públicas que, en general, no sean productores de mercado. En general, sólo cabe el registro de transferencias de capital a empresas, cuando se trate de ayudas a la inversión

Hecha esta distinción procede ahora aclarar el régimen de registro, tanto en contabilidad pública como en contabilidad nacional.



1. TRATAMIENTO DE ACUERDO CON EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA.

La Norma de reconocimiento y valoración 18ª del PGCP, en su apartado 2. *Reconocimiento*, distingue la contabilización de las subvenciones concedidas, de la contabilización de las subvenciones recibidas. Para el caso de las entidades concedentes, el criterio del registro del gasto por subvención o transferencia se liga al momento en que **se hayan cumplido las condiciones establecidas para su percepción (reconocimiento de la obligación)**. Es decir, el gasto se ha de registrar en el momento en el que el pago resulte exigible, de acuerdo con lo dispuesto al efecto en la normativa reguladora de la subvención.

A sensu contrario, el criterio para el registro por el beneficiario de la subvención como ingreso imputado al patrimonio neto (capítulo 9 del PGCP), se liga al momento en que se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute, lo que en general tiene que ver, no con la exigibilidad del pago, sino con la ejecución de la actividad, cumplimiento del objetivo o adopción del comportamiento que motiva la concesión de la subvención y su justificación

Así pues, para las **transferencias y subvenciones concedidas** se establece en la NRV18ª que:

*“Las transferencias y subvenciones concedidas se contabilizarán como gastos en el momento en que se tenga constancia de que **se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción**, (.....)*

*Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, **se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto**”.*

Las subvenciones (también las transferencias) se caracterizan por la inexistencia de contrapartida directa por parte de los beneficiarios o, dicho de otro modo, por la ausencia de contraprestación, manifestada en la disminución del patrimonio neto del concedente y el aumento del patrimonio neto del beneficiario. En particular, las subvenciones concedidas suponen una disminución del patrimonio neto del concedente, asociada al surgimiento de una obligación.

De conformidad con el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública y la Norma de reconocimiento y valoración 18ª, las subvenciones concedidas suponen un gasto para el concedente y su reconocimiento deberá ser simultáneo al reconocimiento del pasivo, que procederá cuando el ente concedente tenga constancia de que el beneficiario ha cumplido las condiciones para la percepción (o al cierre del ejercicio, si no habiéndolas cumplido en su totalidad, el concedente no tenga dudas razonables sobre su futuro cumplimiento).

El criterio de reconocimiento de las subvenciones concedidas establecido en el vigente PGCP, ya se recogía, en términos prácticamente idénticos, en el Plan General de Contabilidad Pública anterior, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, y en sus adaptaciones a la Administración Local, al prever que el gasto por transferencias y subvenciones concedidas se debía registrar en el momento en que la obligación fuera vencida, líquida y exigible,



es decir, en el momento en que se cumplieran los requisitos para el pago establecidos en la norma reguladora de la subvención.¹.

El mismo criterio de reconocimiento de las subvenciones concedidas se ha recogido en los vigentes Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local, aprobados por Órdenes HAP/1781 y 1782/2013, de 20 de septiembre, y aplicables desde el 1 de enero de 2015.

A modo de **conclusión**, se informa que de acuerdo con el marco conceptual de la contabilidad pública, las subvenciones concedidas se deben contabilizar como gasto en el momento en que se tenga constancia de que el beneficiario ha cumplido las condiciones establecidas para su percepción, sin perjuicio de que con posterioridad pueda surgir el derecho de la Administración concedente (y la correlativa obligación del beneficiario) al reintegro de la subvención que no haya sido debidamente justificada. Si al cierre del ejercicio el beneficiario hubiera acreditado el cumplimiento de las condiciones para la percepción, pero ésta no se hubiera imputado a presupuesto, procederá registrar el correspondiente gasto con abono a la cuenta 413 de acreedores por gastos devengados pendientes de aplicar a presupuesto. De igual modo, si al cierre del ejercicio estuviera pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para la percepción, pero no existieran dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión con la finalidad de reflejar el correspondiente gasto por subvención.

Por el contrario, en lo que se refiere a **las transferencias y subvenciones recibidas**, la norma de reconocimiento y valoración 18ª dispone que:

*“Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y **se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute** y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.*

Las subvenciones recibidas que no cumplan los requisitos establecidos en el párrafo anterior se considerarán subvenciones reintegrables y se reconocerán como pasivo.

A los exclusivos efectos de su registro contable, se entenderán cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención en los siguientes casos:

- *Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, se presumirá el cumplimiento, una vez adquirido el activo o realizado el gasto, si en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones que afecten a los ejercicios posteriores.*

¹ Documento de principios contables públicos nº 4 “Transferencias y subvenciones”, de la Comisión de Principios y Normas contables públicas: párrafos 22 y 35.



- *En el caso de subvenciones para la construcción de activos, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan su finalización y puesta en condiciones de funcionamiento y su ejecución se realice en varios ejercicios, se entenderán cumplidas las condiciones siempre que en el momento de elaboración de las cuentas anuales no existan dudas razonables de que se vayan a cumplir. En este caso la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada.*

Este mismo tratamiento se aplicará a las subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual cuando se exija la finalización de las actividades subvencionadas.”

Conviene precisar que el artículo 34 de la LGS y el 88 de su Reglamento establecen como principio general que el pago de la subvención se realizará previa justificación por el beneficiario de la realización de la actividad, en los términos establecidos en las bases reguladoras. No obstante, lo anterior, la normativa también prevé, si las bases reguladoras de la subvención así lo recogen, la posibilidad de realizar pagos a cuenta (pagos fraccionados que responden al ritmo de ejecución de la actividad subvencionada); así como de pagos anticipados (entregas de fondos con carácter previo a la realización y justificación del objeto y finalidad por el que se concedió la subvención).

En el supuesto de que las normas reguladoras de la subvención, para actividades a ejecutar en varios ejercicios, prevean un único pago una vez ejecutada la actividad y previa justificación de la misma, el beneficiario podría ir imputando el ingreso en el patrimonio a medida que vaya ejecutando la actividad en los términos señalados anteriormente. En cuanto al órgano concedente, el registro del gasto sólo se realizaría en el ejercicio en el que el beneficiario justificase la realización de la actividad en los términos señalados en las bases reguladoras. Sin perjuicio de lo anterior, el gasto también podría registrarse en ejercicios anteriores, con abono a una cuenta de provisión si al cierre de cada ejercicio no hubiese dudas razonables del futuro cumplimiento por el beneficiario de las condiciones para la percepción de la subvención

En el caso de subvenciones que incorporen pagos a cuenta, ajustados al ritmo de ejecución de la actividad subvencionada; el momento del registro por el beneficiario del ingreso imputado al patrimonio neto por la subvención (en cuentas del subgrupo 94 “Ingresos por subvenciones” del PGC), en general debería coincidir con el registro del gasto en cuentas del subgrupo 65 “transferencias y subvenciones” por parte de la entidad concedente. Únicamente si en un ejercicio, la subvención correspondiente a la actividad ejecutada excediera de la anualidad comprometida grabada en el presupuesto, podría haber una discrepancia entre el importe del ingreso imputado al patrimonio por el beneficiario y el importe del gasto registrado por el órgano concedente. En este caso, la diferencia, si el concedente tiene constancia documental de la ejecución realizada, debería registrar el gasto contra la cuenta 413, mientras que, si no tiene constancia documental, podría registrarse como gasto con abono a una provisión si como señala la NRV 18ª, si al cierre del ejercicio no hubiese dudas razonables de la ejecución realizada y, por tanto, del derecho a la percepción por el beneficiario de dicho exceso

En el supuesto de pagos anticipados, la entidad concedente debería registrar el correspondiente gasto por subvención en el momento en que el pago anticipado resulte exigible, de conformidad



con lo señalado al respecto en las correspondientes bases reguladoras. Sin embargo, el beneficiario, con ocasión del cobro, debería efectuar la imputación presupuestaria, registrándose en contabilidad financiera en una cuenta del subgrupo 17 o del subgrupo 52 de “Deudas transformables en subvenciones, que únicamente se irían traspasando como ingreso imputado al patrimonio neto a medida que se vayan ejecutando los gastos o inversiones subvencionadas, en los términos antes señalados.

2. TRATAMIENTOS EN CUENTAS NACIONALES DE ACUERDO CON EL SEC 2010

En el ámbito de la contabilidad nacional, como ya se ha apuntado, el SEC 2010 también distingue entre transferencias y subvenciones concedidas por las *administraciones públicas*, pero de forma diferente al PGCP. La definición de estas operaciones en el SEC atiende a la finalidad económica de las mismas, y no existe una correspondencia exacta entre los conceptos de “subvenciones” y “transferencias” en las clasificaciones presupuestarias y en el PGCP, y las operaciones calificadas como *subvenciones (D.3)* y *transferencias corrientes (D.7)* o *de capital (D.9)* en el SEC.

- En contabilidad nacional, las *subvenciones (D.3)* se destinan a productores residentes y por tanto el pago sin contrapartida de la Administración está destinado a financiar una actividad productiva a realizar por entidades pertenecientes al sector institucional de las sociedades no financieras, de las instituciones financieras o del sector hogares en su actividad como productores (personas físicas que actúan como empresarios o profesionales).
- Las *transferencias corrientes (D.7)* efectuadas por las Administraciones públicas, exceptuadas las *operaciones de seguro (D.71-D.72)*, se destinan a financiar a los hogares, fundaciones y entidades sin ánimo de lucro, así como a entidades públicas que, en general, no sean productores de mercado. Las *transferencias de capital (D.9)* pueden tener por destinatario cualquier subsector, y comprenden en especial las destinadas a financiar gastos de inversión.

Por tanto, y con carácter general, las operaciones calificadas como “subvenciones” y “transferencias” en el presupuesto y en el PGCP se asignarán a operaciones SEC (*D.3*, *D.7* y *D.9*) atendiendo a su naturaleza económica y destinatario, y no a su denominación o clasificación presupuestaria. Esta asignación se realiza tras un análisis caso a caso según la información disponible, sin que pueda descartarse la asignación a otras rúbricas (p.ej. *prestaciones sociales...*) en algún supuesto concreto. El momento de registro en contabilidad nacional estará condicionado por la clasificación en el SEC de estas operaciones, ya que existen normas específicas para cada supuesto.

Subvenciones (D.3),

En contabilidad nacional las subvenciones (D.3), definidas en el apartado 4.30 y siguientes del SEC2010, son pagos corrientes sin contrapartida que las administraciones públicas efectúan a los productores residentes y que, con carácter general, tienen por finalidad influir en los niveles de producción o en los precios de los productos (D.31), o influir en la remuneración de los factores de



producción (D.39). Por tanto, el registro como subvención (D.3) en contabilidad nacional de las “subvenciones o ayudas” concedidas por las Administraciones públicas está acotado a operaciones concretas que tengan como beneficiarios empresas, u hogares en su actividad como productores (personas físicas en su condición de empresarios o profesionales) , y que tengan por finalidad las enumeradas anteriormente.

En contabilidad nacional, las subvenciones (D.3) se registran en el momento en que tiene lugar la operación o el hecho (producción, venta, importación, etc.) que las justifica (SEC 4.39).

Una buena aproximación para el registro de las subvenciones (D.3) en contabilidad nacional es el registro en el presupuesto (obligaciones reconocidas) de las mismas, teniendo en cuenta que:

- Si al cierre del ejercicio se ha realizado la actividad subvencionada (producción, venta, importación...), pero no se ha imputado a presupuesto la correspondiente obligación, el gasto devengado debería reflejarse en la cuenta *413 Acreedores por operaciones devengadas* (o equivalente) y, en todo caso, registrarse como gasto en contabilidad nacional.
- En el caso de que existan pagos realizados por la administración con carácter previo a la actividad (de producción, venta, importación), éstos pagos podrían tener en contabilidad nacional el tratamiento de operación financiera (anticipo). No obstante, este tratamiento debería ser excepcional, y sujeto a las siguientes condiciones:
 1. Solo procedería el registro de un anticipo, sin impacto por tanto en déficit, en aquellos casos en que el pago se produzca en un ejercicio anterior al de devengo de la *subvención* (D.3) en términos de contabilidad nacional. Es decir, el pago se produce en un ejercicio anterior al de la realización de la actividad subvencionada.
Dentro del propio ejercicio no se registrarán anticipos. Del mismo modo, si la actividad debe realizarse en el propio ejercicio del pago, pero justificarse en el siguiente, no procede la contabilización de un anticipo y sí del gasto en el mismo ejercicio.
 2. En todo caso deberá registrarse el gasto en contabilidad nacional en el siguiente ejercicio, cuando se realice la actividad de producción, venta o importación; con contrapartida al anticipo. En caso de no realizarse la actividad en el ejercicio previsto, igualmente deberá registrarse un gasto (en concepto de *transferencia*, no de *subvención*) por el pago anticipado, sin perjuicio de que los eventuales reintegros recuperados por la *Administración* se registren como ingresos cuando se produzca su ingreso efectivo.
 3. Es necesario disponer de información suficiente para realizar el tratamiento señalado anteriormente.

Por tanto, salvo que se trate de cantidades significativas y exista un salto de ejercicio entre el registro del gasto presupuestario (y pago) y el momento posterior previsto de realización de la actividad, se utilizará como mejor aproximación del gasto por subvenciones (D.3) el gasto registrado en el presupuesto y en la cuenta *413 Acreedores por operaciones devengadas* (o equivalente).



Transferencias corrientes (D.7) y de capital (D.9).

Gran parte de las denominadas “subvenciones” y “transferencias” concedidas por las administraciones públicas tienen el tratamiento de *transferencias* en contabilidad nacional:

Transferencias corrientes. Se definen y enumeran en los apartados 4.112 y siguientes del SEC2010. Sin ánimo de exhaustividad, y entre otras, se incluyen aquí: transferencias corrientes entre administraciones públicas; transferencias corrientes a las instituciones sin fines de lucro (ISFLSH); las transferencias corrientes de las administraciones públicas a los hogares en su condición de consumidores, si no se registran como prestaciones sociales; las becas,

Transferencias de capital. Se definen y enumeran en los apartados 4.145 y siguientes del SEC2010. Entre otras, comprenden las ayudas a la inversión (D.92) que son las transferencias de capital para financiar total o parcialmente los costes de adquisición de sus activos fijos y las otras transferencias de capital (D.99) que incluyen las operaciones enumeradas en el apartado 4.165 del SEC.

Para las transferencias corrientes (D.7) y de capital (D.9), el momento de registro es, con carácter general cuando resulten exigibles, esto es, cuando deben imputarse a presupuesto; para el caso de que no se haya hecho, el gasto deberá igualmente reflejarse en la cuenta *413 Acreedores por operaciones devengadas*, o equivalente.

Para estas rúbricas no cabe considerar los posibles pagos anticipados como operación financiera de las *administraciones públicas*, es decir, que si la norma reguladora prevé pagos anticipados, si los hay, se registran como gasto; no como anticipo.

Por último, el momento del registro del ingreso por parte del beneficiario se hace coincidir con el momento del registro del gasto por la entidad concedente